

Audience publique du 22 avril 2010

Recours formé par
Madame ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23525 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 octobre 2007 par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 juillet 2007 refusant de faire droit à sa demande d'admettre en déduction ses dépenses en relation avec une assurance automobile, un contrat d'épargne-logement, ainsi que les intérêts débiteurs déboursés en relation avec une acquisition immobilière ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 février 2008 par Madame ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie ;

Vu l'avis de la rupture du délibéré du 25 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Le bureau d'imposition Luxembourg IV de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », émit en date du 3 novembre 2005 à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2003.

Par courrier daté du 8 novembre 2005, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin. Elle estima en effet que le bureau d'imposition aurait, à tort, fait abstraction des déductions auxquelles il aurait dû procéder au titre des sommes déboursées par elle dans le cadre des intérêts débiteurs payés au sujet du contrat de prêt conclu pour financer le logement qu'elle habite elle-même, du contrat épargne-logement, ainsi que d'un contrat d'assurance automobile.

Par décision datée du 9 juillet 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 8 novembre 2005 par la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, émis le 3 novembre 2005;

Vu le dossier fiscal;

Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 25 janvier 2006 ainsi que la réponse y relative de la réclamante entrée le 17 février 2006;

Vu les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir fixé une cote d'impôt trop élevée en écartant de la déduction certaines dépenses déclarées;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante avait déclaré pour l'année litigieuse des intérêts débiteurs en relation économique avec son appartement lui servant de résidence principale, des cotisations versées en vertu d'un contrat d'épargne logement ainsi que des primes d'assurances en relation avec une voiture;

Considérant que le bureau d'imposition n'avait pas admis la déduction de ces montants pour le motif que la réclamante avait refusé de produire les pièces justificatives;

Considérant que, dans le cadre de sa mission de contrôle et d'examen objectif et impartial de la déclaration lui attribuée en vertu des §§ 166, 170, 171, 204 et 205 AO, le bureau d'imposition a invité la réclamante en date du 11 août 2005 à fournir des pièces justificatives concernant les dépenses déclarées;

Considérant que la réclamante a introduit un recours hiérarchique formel au sens du § 303 AO contre cette injonction;

Considérant que ce recours a été rejeté comme non fondé par décision directoriale du 11 juin 2007, n° C 13081 du rôle;

Considérant qu'à ce jour la réclamante n'a cependant pas fourni les pièces demandées dans le cadre de la mesure d'instruction du directeur émise le 25 janvier 2006;

Considérant que les §§ 171 et 205 AO confèrent au bureau d'imposition le pouvoir d'exiger de la part du contribuable la preuve de la réalité d'une dépense et par conséquent le droit de demander les pièces y afférentes ou de solliciter des informations complémentaires, du moins lorsque, comme en l'espèce, une telle preuve peut être raisonnablement exigée de la part du contribuable alors surtout que ce dernier est soumis, en vertu des §§ 170 et 171 AO, à une obligation de collaboration avec le bureau d'imposition;

Considérant qu'il appert que la réclamante a été invitée itérativement à produire ses pièces à l'appui mais n'y a cependant donné aucune suite alors que de tels certificats sont facilement obtenables auprès des banques, caisses d'épargne-logement et compagnies d'assurances et sont même usuellement fournis par ces organismes à leurs clients sans qu'il faille en faire la demande, dans le but d'être joints à la déclaration d'impôt;

Considérant que la réclamante ne doit dès lors s'imputer qu'à elle-même le refus de déduction provoqué par son manque de collaboration;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2007, Madame ... a introduit un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 9 juillet 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 9 juillet 2007.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse, après avoir expliqué les raisons qui l'ont amenée à ne pas joindre en annexe à sa déclaration d'impôt pour l'année 2003 les pièces relatives à son compte épargne-logement, aux intérêts débiteurs déboursés en relation avec une acquisition immobilière, ainsi qu'aux assurances conclues par elle, ainsi que les raisons qui l'ont amenée à refuser le dépôt de ces pièces auprès du bureau d'imposition, à la suite d'une demande expresse formulée par celui-ci, la demanderesse ayant en effet estimé que le bureau d'imposition n'était pas autorisé à solliciter de sa part, dans les circonstances de l'espèce, les pièces afférentes, reproche au directeur de ne pas avoir fait droit à sa réclamation et d'avoir ainsi refusé de prendre en considération l'assurance responsabilité civile relative à sa voiture, les versements effectués sur un compte épargne-logement, les intérêts débiteurs relatifs à son habitation privée, ainsi que les sommes payées à la Caisse médico-chirurgicale, ainsi qu'à la Caisse de décès. Elle estime en effet que lesdites dépenses auraient dû être prises en considération tant par le bureau d'imposition que par le directeur, en l'absence de la transmission des pièces afférentes en annexe à sa déclaration fiscale voire de la transmission desdites pièces au directeur sur sa demande afférente dans le cadre de sa réclamation introduite auprès de lui contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2003, au motif que dans la mesure où il n'y aurait eu, d'après elle, aucun doute quant à la véracité et à la réalité de ces dépenses, les autorités fiscales n'auraient pas été autorisées à solliciter la remise de ces pièces dans le cadre de son imposition. Elle conteste encore l'affirmation du directeur dans la décision sous examen suivant laquelle, dans la mesure où les pièces litigieuses pouvaient être raisonnablement exigées de la part d'un contribuable, ces pièces pourraient être versées par lui d'une manière systématique, dans le cadre de son obligation de collaboration avec le bureau d'imposition.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut tout d'abord à un sursis à statuer dans le cadre de la présente affaire, en attendant que soit prononcé le jugement dans l'affaire inscrite sous le numéro 23417 du rôle, ledit recours étant dirigé contre une décision du directeur ayant rejeté le recours hiérarchique formel dirigé contre un acte d'injonction du bureau d'imposition par lequel la demanderesse avait été invitée à fournir les pièces litigieuses dans le cadre de la présente instance à l'appui de sa déclaration d'impôt. Le représentant étatique estime en effet qu'au cas où le tribunal administratif ferait droit à ce recours en annulation, il y aurait lieu de conclure à une présomption de sincérité attachée à la déclaration de l'impôt sur le revenu de la demanderesse, sans que celle-ci ne se soit partant trouvée dans l'obligation de remettre les pièces litigieuses au bureau d'imposition voire au directeur. Dans cette hypothèse, le présent recours en réformation devrait être déclaré fondé et la décision directoriale sous examen devrait être réformée dans le sens que les dépenses litigieuses déclarées par la demanderesse devraient être admises en déduction. Dans le cas contraire, le présent recours devrait être rejeté comme n'étant pas fondé.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse s'oppose à une telle mesure de sursis à statuer, en soutenant qu'il n'y aurait aucune raison de faire dépendre le présent recours de l'issue du recours en annulation introduit par elle sous le numéro 23417 du rôle et dirigé contre la décision précitée du bureau d'imposition lui enjoignant de fournir les pièces litigieuses à l'appui de sa déclaration d'impôt. Elle estime que même au cas où le tribunal ne faisait pas droit à son

recours en annulation précité, il y aurait néanmoins lieu de résoudre la question quant à la réalité des dépenses litigieuses. Elle estime en effet qu'alors même que les pièces litigieuses n'auraient pas été soumises au directeur, cela n'empêcherait pas le tribunal de les prendre en considération dans le cadre de son pouvoir de réformation de son imposition.

Il y a tout d'abord lieu de rejeter la demande de sursis à statuer formulée par le délégué du gouvernement, au vu du prononcé, en date de ce jour, d'un jugement rendu sous le numéro 23417 du rôle par lequel a été rejeté comme non justifié le recours contentieux dirigé par la demanderesse contre une décision du directeur ayant refusé de faire droit à son recours hiérarchique formel dirigé contre une décision du bureau d'imposition comportant une injonction de fournir les pièces litigieuses à l'appui de sa déclaration d'impôt.

Il n'y a ensuite pas lieu de revenir, dans le cadre du présent jugement, sur le bien-fondé des décisions tant du bureau d'imposition que du directeur de solliciter la remise des pièces litigieuses, cette question ayant été tranchée par le jugement précité rendu sous le numéro 23417 du rôle.

La seule question litigieuse dans le cadre du présent recours est celle de savoir si la demanderesse peut, à bon droit, solliciter la déduction des sommes déboursées par elle dans le cadre d'un contrat d'épargne-logement, du paiement des intérêts débiteurs en relation avec son acquisition immobilière, de son assurance responsabilité civile automobile, ainsi que des cotisations payées à la Caisse médico-chirurgicale ainsi qu'à la Caisse de décès. Il échet dans ce contexte de constater que tant le bureau d'imposition que le directeur ont refusé de faire droit à ces déductions au vu du défaut par la demanderesse de leur soumettre les pièces justificatives.

S'il est vrai que d'après le jugement précité rendu sous le numéro 23417 du rôle, la décision par laquelle le directeur a estimé que le bureau d'imposition a valablement pu exiger de la part de la demanderesse la remise des pièces justificatives litigieuses dans le cadre de son imposition relative à l'année 2003 a été confirmée, il n'en demeure pas moins que dans le cadre de la présente instance contentieuse, la demanderesse a versé les pièces en question, de sorte que la réalité des dépenses afférentes ne peut plus être contestée à l'heure actuelle.

Il échet encore de constater que dans la mesure où tant le bureau d'imposition que le directeur ont valablement pu émettre des doutes quant à la réalité des dépenses effectuées par la demanderesse, tel que cela a été retenu par le jugement précité prononcé en date de ce jour sous le numéro 23417 du rôle, la décision directoriale sous examen du 9 juillet 2007, au vu du refus de la part de la demanderesse de soumettre, malgré l'injonction lui faite, les pièces litigieuses afin de documenter les dépenses afférentes, a valablement pu être prise, de sorte qu'aucun reproche à cet égard ne saurait être adressé au directeur. Il n'en demeure toutefois pas moins que dans le cadre de la présente instance contentieuse, la demanderesse a soumis au tribunal deux certificats bancaires dont l'un porte sur son contrat d'épargne-logement et l'autre sur les intérêts débiteurs déboursés par elle dans le cadre de son prêt ayant financé le logement qu'elle habite, un certificat émis par une compagnie d'assurances dont ressort le montant déboursé par elle au titre de l'assurance « responsabilité civile », ainsi que deux extraits de comptes portant sur les cotisations versées tant à la Caisse générale de prévoyance (caisse de décès) qu'à la Caisse médico-chirurgicale. Ces pièces permettent, d'ailleurs en l'absence d'une quelconque contestation de la part du délégué du gouvernement, de conclure à la réalité des dépenses effectuées par la

demanderesse, de sorte que par réformation de la décision directoriale sous examen du 9 juillet 2007, il y a lieu de tenir compte de ces sommes aux fins du calcul de celles qui ont valablement pu être déclarées comme devant être déduites tant au titre des dépenses spéciales qu'au titre des revenus provenant de la valeur locative de l'habitation occupée par la demanderesse, étant relevé par ailleurs qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »¹, son rôle consistant à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt².

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Au vu de ce qui précède, le recours introduit est à déclarer fondé dans son intégralité.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur du 9 juillet 2007, dit qu'il y a lieu de tenir compte des sommes déclarées par Madame ... au titre de son contrat d'épargne-logement, des intérêts débiteurs déboursés par elle dans le cadre de l'acquisition de son logement occupé par elle, de l'assurance responsabilité civile portant sur son véhicule automobile et des cotisations déboursées tant à la Caisse générale de prévoyance qu'à la Caisse médico-chirurgicale, aux fins du calcul de celles qui peuvent valablement être déduites conformément à la loi ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,

¹ cf. doc. parl. 3940 A², p. 11 ad (3) 8. et doc. parl. 3940 A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)

² trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2009, v° Impôts, n° 647

Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 22 avril 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22.04.2010

Le Greffier du Tribunal administratif